



LEGALITY AND EKONOMIC EFFICIENCY OF THE REFORM OF SPECIAL TAX REGIME FOR SMALL BUSINESSES IN THE CONSTRUCTION SECTOR

Copyright © 2026 the Author/s
Peer review method: Double-Blind
Accepted: June 12, 2026
Published: June 25, 2026
Original scientific article
DOI suffix: 10.36962/NEC21022026-107

Tsira Barthia

Executive Manager, Standards, Innovation
and Professional Development Committee, Federation
of Auditors, Accountants and Financial Managers
<https://orcid.org/0009-0008-7671-2553>
E-mail: cira.bartia@gmail.com



ABSTRACT

The amendment introduced by Decree No. 436 of the Government of Georgia on 23 December 2024 substantially altered the scope of the special tax regime applicable to small businesses in the construction sector. Under the new regulation, self-employed individuals holding small business status who provide construction and repair services to entrepreneurial entities were, in practice, excluded from the benefits of the special tax regime.

This reform has triggered significant debate regarding its tax law legitimacy, economic efficiency, and social fairness, giving rise to sharply divergent viewpoints among policymakers, practitioners, and scholars.

The purpose of this study is to assess the legal, economic, and social implications of the regulation introduced by Decree No. 436, examine its consistency with the fundamental principles of tax law, and explore alternative regulatory approaches capable of achieving the declared policy objectives.

The research is based on the analysis of normative legal acts, comparative legal assessment, and economic reasoning. The findings indicate that the amendment has weakened the capacity of the special tax regime to fulfill its traditional social and economic functions, particularly in promoting employment, self-employment, and entrepreneurial activity. The study demonstrates that the objectives pursued by the state could have been achieved through less restrictive and more proportionate legal instruments.

The paper approaches the special tax regime for small businesses not merely as a fiscal mechanism but also as an integral component of social and employment policy. Such a perspective enables a comprehensive evaluation of the reform and its consequences across legal, economic, and social dimensions.

Keywords: small business; special tax regime; self-employment; tax legality; tax incentives.

REFERENCES

1. Constitution of Georgia. Tbilisi, 1995 (as amended). (In Georgian).
2. Tax Code of Georgia. Tbilisi, 2010 (as amended). (In Georgian).
3. Law of Georgia on Normative Acts. Tbilisi, 2009 (as amended). (In Georgian).
4. Government of Georgia Resolution No. 415 of December 29, 2010, *On Special Tax Regimes*. (In Georgian).
5. Government of Georgia Resolution No. 436 of December 23, 2024, *On Amendments to Government of Georgia Resolution No. 415 of December 29, 2010, On Special Tax Regimes*. (In Georgian).
6. National Classification of Economic Activities (SEC 006-2016). National Classification of Georgia. (In Georgian).

7. Ministry of Economy and Sustainable Development of Georgia. *SME Development Strategy of Georgia 2021–2025*. Tbilisi, 2021. (In Georgian).
8. National Statistics Office of Georgia (Geostat). *Employment and Self-Employment Statistical Indicators*. Tbilisi, 2024. (In Georgian).
9. National Statistics Office of Georgia (Geostat). *Small and Medium Business Statistics*. Tbilisi, 2024. (In Georgian).
10. Kakulia, M. *Tax Law*. Tbilisi: Meridiani, 2021. (In Georgian).
11. Abesadze, R. Economic Aspects of Small and Medium Enterprise Development. *Economics and Business*, No. 3, 2021. (In Georgian).
12. Qoqiauri, L. Self-Employment and Small Entrepreneurship in Georgia: Contemporary Challenges. *Social Economy*, No. 2, 2022. (In Georgian).
13. Papava, V. *Economic Policy and the Challenges of Small Entrepreneurship Development*. Tbilisi: Uni-

versali, 2019. (In Georgian).

14. Abesadze, R. Economic Policy and Entrepreneurship Development in Georgia. *The New Economist*, 2024.
15. OECD. *Taxation and SMEs: Key Policy Issues*. Paris: OECD Publishing, 2015.
16. OECD. *Tax Policy Reforms 2024*. Paris: OECD Publishing, 2024.
17. OECD. *Strengthening SMEs and Entrepreneurship for Productivity and Inclusive Growth*. Paris: OECD Publishing, 2023.
18. International Labour Organization (ILO). *Transition from the Informal to the Formal Economy Recommendation No. 204*. Geneva: ILO, 2015.
19. International Labour Organization (ILO). *World Employment and Social Outlook 2024*. Geneva: ILO, 2024.
20. World Bank. *Informality, Employment and Economic Development*. Washington, D.C.: World Bank, 2023.

სამშენებლო სექტორში მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის გზილების კანონიერება და ეკონომიკური ეფექტიანობა

ცირა ბართია

აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციის სტანდარტების, ინოვაციებისა და პროფესიული განვითარების კომიტეტის აღმასრულებელი მენეჯერი
<https://orcid.org/0009-0008-7671-2553>
E-mail: cira.bartia@gmail.com

აბსტრაქტი

საქართველოს მთავრობის 2024 წლის 23 დეკემბრის №436 დადგენილებით განხორციელებულმა ცვლილებამ სამშენებლო სექტორში მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მოქმედების ფარგლები არსებითად შეცვალა. ცვლილების თანახმად, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე თვითდასაქმებული პირი, რომელიც სამშენებლო და სარემონტო მომსახურებას უწევს სამენარმო სუბიექტს, ფაქტობრივად, გამოირიცხა სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მოქმედების სფეროდან.

აღნიშნულმა ცვლილებამ მისი საგადასახადო კანონიერება, ეკონომიკური ეფექტიანობა, სოციალური სამართლიანობა სადავო გახდა და მოსაზრებათა მკვეთრი დაპირისპირება წარმოშვა.

კვლევის მიზანია №436 დადგენილებით შემოღებული რეგულირების სამართლებრივი, ეკონომიკური და სოციალური შედეგების შეფასება, საგადასახადო სამართლის ფუნდამენტურ პრინციპებთან მისი შესაბამისობის ანალიზი და ალტერნატიული შესაძლებლობების განხილვა.

კვლევა ეფუძნება ნორმატიული აქტების ანალიზის, შედარებითი სამართლებრივი შეფასებისა და ეკონომიკური ლოგიკის მეთოდებს.

კვლევის შედეგები აჩვენებს, რომ შემცირდა მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის სოციალური და ეკონომიკური ფუნქციის, დასაქმებისა და თვითდასაქმების ხელშეწყობის რეალიზების შე-

საკვანძო სიტყვები: მცირე ბიზნესი; სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი; თვითდასაქმება; საგადასახადო კანონიერება; საგადასახადო შეღავათები.

კვლევის ინფორმაციულ ბაზას წარმოადგენს საქართველოს საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, საგადასახადო სამართლისა

და საგადასახადო პოლიტიკის სფეროში გამოქვეყნებული სამეცნიერო ნაშრომები, საერთაშორისო ორგანიზაციების კვლევები, აგრეთვე საკუთარი გამოცდილებით განხორციელებული ანალიტიკური შეფასებები და ეკონომიკური მოდელირება.

1. მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის ეკონომიკური და სოციალური დანიშნულება

1.1. მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის არსი და ფუნქციები

მცირე და საშუალო მენარმეობა თანამედროვე ეკონომიკის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს მამოძრავებელ ძალაა. საერთაშორისო პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ მცირე ბიზნესი ეკონომიკური ზრდის, დასაქმების, ინოვაციების განვითარებისა და რეგიონული ეკონომიკური აქტივობის გაძლიერების პროცესში უდიდეს როლს ასრულებს. მცირე საწარმოები ქმნიან სამუშაო ადგილების ძირითად ნაწილს და ხელს უწყობენ კონკურენტული ბაზრის ფორმირებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფოთა უმრავლესობა მცირე მენარმეობის მხარდაჭერის მიზნით იყენებს სხვადასხვა სახის საგადასახადო და ადმინისტრაციულ შეღავათებს. ასეთ მექანიზმებს შორის განსაკუთრებული ადგილი უკავია სპეციალურ საგადასახადო რეჟიმებს, რომელთა მთავარი დანიშნულებაა მცირე ეკონომიკური სუბიექტებისთვის საქმიანობის დაწყებისა და განვითარების ხელშეწყობა. ამგვარი რეჟიმები, როგორც წესი, ეფუძნება დაბალ საგადასახადო განაკვეთებს, გამარტივებულ აღრიცხვასა და შემცირებულ ადმინისტრაციულ ვალდებულებებს.

სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მნიშვნელობა მხოლოდ ფისკალური ტვირთის შემცირებით არ შემოიფარგლება. მისი დანიშნულებაა ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართვის ბარიერების შემცირება, არაფორმალური ეკონომიკის ლეგალურ სივრცეში გადმოტანის ხელშეწყობა და თვითდასაქმების წახალისება. ეკონომიკურ ლიტერატურაში ასეთი რეჟიმები ხშირად განიხილება, როგორც მცირე მენარმეობის განვითარების ინსტრუმენტი [14; 15] და არა მხოლოდ საგადასახადო შეღავათი.

ეკონომიკური თეორიის მიხედვით, მცირე ბიზნესის მხარდაჭერა გამართლებულია მაშინაც კი, როდესაც იგი მოკლევადიან პერიოდში სახელმწიფოს გარკვეულ ფისკალურ დანაკარგებს უქმნის. გრძელვადიან პერსპექტივაში ასეთი პოლიტიკა

ხელს უწყობს ეკონომიკური აქტივობის, დასაქმების, მოსახლეობის შემოსავლების ზრდასა და საგადასახადო ბაზის სტაბილურ განვითარებას. შესაბამისად, მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმები ეკონომიკური პოლიტიკის ისეთი ინსტრუმენტია, რომლის ეფექტიანობა ფასდება არა მხოლოდ ბიუჯეტში მობილიზებული თანხების მოცულობით, არამედ ეკონომიკური და სოციალური გავლენის შედეგებით.

მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის ეფექტიანობის შეფასებისას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება პროპორციულობის პრინციპს. სახელმწიფოს მიერ დაწესებული ნებისმიერი შეზღუდვა უნდა ემსახუროდეს ლეგიტიმურ მიზანს და ამ მიზნის მისაღწევად არ უნდა ქმნიდეს იმაზე მეტ ტვირთს, ვიდრე ეს ობიექტურად აუცილებელია. სწორედ აღნიშნული მიდგომა წარმოადგენს იმ კრიტერიუმს, რომლის საფუძველზეც უნდა შეფასდეს მცირე ბიზნესის რეჟიმში განხორციელებული ნებისმიერი საკანონმდებლო თუ ადმინისტრაციული ცვლილება.

1.2. მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი საქართველოში როგორც დასაქმებისა და სოციალური პოლიტიკის ინსტრუმენტი

საქართველოს ეკონომიკის ერთ-ერთი ძირითადი გამოწვევა კვლავ სტაბილური და მაღალანაზღაურებადი სამუშაო ადგილების დეფიციტია. ბოლო წლებში ეკონომიკური აქტივობის ზრდის მიუხედავად, მოსახლეობის მნიშვნელოვანი ნაწილი შემოსავლის მიღებას დამოუკიდებელი ეკონომიკური საქმიანობისა და თვითდასაქმების გზით ცდილობს. აღნიშნული გარემოება განსაკუთრებით თვალსაჩინოა რეგიონებში, სადაც ფორმალური დასაქმების შესაძლებლობები შედარებით შეზღუდულია და მცირე მენარმეობა ოჯახების ეკონომიკური კეთილდღეობის შენარჩუნების ძირითად საშუალებად რჩება [8; 12].

ამ პირობებში, მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი მხოლოდ საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივების ფორმა არ არის. მისი მნიშვნელობა გაცილებით ფართოა და მოიცავს დასაქმების, სოციალური სტაბილურობისა და ეკონომიკური აქტივობის წახალისების ფუნქციებს. დაბალი საგადასახადო განაკვეთი და გამარტივებული საგადასახადო ვალდებულებები საშუალებას აძლევს მოქალაქეებს, საკუთარი პროფესიული ცოდნის, გამოცდილებისა და შრომის საფუძველზე განახორციელონ ეკონომიკური საქმიანობა, შექმნან დამატებითი შემოსავალი და შეინარჩუნონ



ფინანსური დამოუკიდებლობა.

მცირე ბიზნესის სტატუსით მოსარგებლე პირთა უმეტესი ნაწილი საქმიანობს ისეთ სფეროებში, რომლებიც არ საჭიროებს მსხვილ კაპიტალდაბანდებას, ეფუძნება პირის პროფესიულ უნარებსა და შრომას. მათ შორის, განსაკუთრებული ადგილი უკავია სამშენებლო და სარემონტო მომსახურებებს, სადაც საქმიანობენ ელექტრიკოსები, სანტექნიკოსები, შემდუღებლები, მღებავები და სხვა პროფესიების წარმომადგენლები. აღნიშნული პირები, როგორც წესი, არ ფლობენ მნიშვნელოვან საწარმოო რესურსებს. მათი ძირითადი ეკონომიკური აქტივი საკუთარი შრომა და პროფესიული გამოცდილებაა.

მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმი ამ კატეგორიის მენარმეებისთვის ქმნის ლეგალური საქმიანობის განხორციელების სტიმულს. გამარტივებული საგადასახადო ვალდებულებები და დაბალი საგადასახადო ტვირთი ხელს უწყობს ეკონომიკური საქმიანობის ოფიციალურ რეგისტრაციას, შემოსავლების დეკლარირებასა და არაფორმალური ეკონომიკური ურთიერთობების შემცირებას. შედეგად, სახელმწიფო იღებს უფრო ფართო საგადასახადო ბაზას, ხოლო მოქალაქეები – ლეგალური ეკონომიკური საქმიანობის შესაძლებლობას.

უნდა შევნიშნოთ, რომ მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმის სოციალური ფუნქცია განსაკუთრებით თვალსაჩინო ხდება ეკონომიკური არასტაბილურობისა და დასაქმების პრობლემების პირობებში. ასეთ გარემოში იგი ასრულებს ერთგვარი ეკონომიკური უსაფრთხოების მექანიზმის როლს, რომელიც მოქალაქეებს აძლევს შესაძლებლობას, ფორმალური დასაქმების არარსებობის შემთხვევაშიც შეინარჩუნონ ეკონომიკური აქტიურობა და მიიღონ კანონიერი შემოსავალი.

შესაბამისად, მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის შეფასება მხოლოდ ფისკალური ეფექტიანობის კრიტერიუმით არ უნდა მოხდეს. მისი რეალური მნიშვნელობა გამოიხატება იმ სოციალურ და ეკონომიკურ შედეგებში, რომლებიც დაკავშირებულია თვითდასაქმების ხელშეწყობასთან, მცირე მენარმეობის განვითარებასთან, სიღარიბის შემცირებასთან და რეგიონებში ეკონომიკური აქტივობის შენარჩუნებასთან. სწორედ აღნიშნული გარემოებები განაპირობებს იმას, რომ მცირე ბიზნესის რეჟიმში განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილება შეფასდეს არა მხოლოდ საგადასახადო, არამედ სოციალური და ეკონომიკური პოლიტიკის ქრილშიც.

2. №436 დადგენილებით განხორციელებული ცვლილების სამართლებრივი ანალიზი

2.1. ცვლილების შინაარსი და დეკლარირებული მიზნები

საქართველოს მთავრობის 2024 წლის 23 დეკემბრის №436 დადგენილებით „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 29 დეკემბრის №415 დადგენილებაში შევიდა ცვლილება, რომლის საფუძველზეც სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოირიცხა სამშენებლო სექტორში განხორციელებული საქმიანობის გარკვეული სახეებიდან მიღებული შემოსავალი. კერძოდ, ცვლილება შეეხო საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორის (სეკ 006-2016) 41.2 ჯგუფით გათვალისწინებულ საცხოვრებელი და არასაცხოვრებელი შენობების მშენებლობას, 42-ე განყოფილებით გათვალისწინებულ სამოქალაქო მშენებლობასა და 43-ე განყოფილებით გათვალისწინებულ სპეციალიზებულ სამშენებლო მომსახურებებს იმ შემთხვევაში, როდესაც მომსახურების მიმღებს წარმოადგენს საწარმო, ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი.

შედეგად, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირები, რომლებიც აღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებენ იურიდიული პირების, ორგანიზაციების ან მენარმე ფიზიკური პირების სასარგებლოდ, ვეღარ ისარგებლებენ მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმით და მათი შემოსავალი იბეგრება საერთო წესით. პრაქტიკული თვალსაზრისით, აღნიშნული ცვლილება მნიშვნელოვნად ცვლის სამშენებლო სექტორში მოქმედი მცირე მენარმეების საგადასახადო მდგომარეობას, ზრდის მათ საგადასახადო და ადმინისტრაციულ ტვირთს.

რეგულაციის მიღების ოფიციალურ საფუძველად განიხილებოდა ფიქტიური თვითდასაქმების პრაქტიკის შეზღუდვა და საგადასახადო ბაზის დაცვა. წლების განმავლობაში სამშენებლო სექტორში არსებობდა შემთხვევები, როდესაც პირები ფორმალურად რეგისტრირებულნი იყვნენ მცირე ბიზნესის სტატუსით, თუმცა ფაქტობრივად, ერთ კონკრეტულ კომპანიასთან შრომითი ურთიერთობის მსგავსი ფორმით საქმიანობდნენ. სახელმწიფოს შეფასებით, აღნიშნული გარემოება საგადასახადო ტვირთის ხელოვნურად შემცირების შესაძლებლობას ქმნიდა, შრომითი ურთიერთობებისა და სამენარმეო საქმიანობის სხვადასხვა ფორმებს შორის უთანასწორო კონკურენციას იწვევდა.

სავსებით ლოგიკურია, რომ ფიქტიური თვით-

დასაქმების წინააღმდეგ ბრძოლა წარმოადგენს ლეგიტიმურ საჯარო ინტერესს. სახელმწიფოს უფლება აქვს და ვალდებულიცაა უზრუნველყოს საგადასახადო სისტემის სამართლიანობა, ალკვე-თოს საგადასახადო კანონმდებლობის ბოროტად გამოყენება და დაიცვას ბიუჯეტის შემოსავლები. შესაბამისად, ცვლილების მიზნის ლეგიტიმუ-რობა აქ ეჭვს არ იწვევს. თუმცა სამართლებრივი შეფასებისას გადამწყვეტ მნიშვნელობას იძენს არა მხოლოდ მიზანი, არამედ ის სამართლებრივი საშუალებები, რომლითაც აღნიშნული მიზნის მიღწევა ხდება. სწორედ ამ კუთხით განსხვავებული მოსაზრებები ცვლილების პროპორციულობის, საგადასახადო კანონიერების პრინციპთან შესა-ბამისობისა და მისი გავლენის შესახებ იმ პირებზე, რომელთა საქმიანობა რეალურ დამოუკიდებელ სამეწარმეო საქმიანობას წარმოადგენს და არ შეი-ცავს ფიქტიური თვითდასაქმების ნიშნებს.

ამდენად, სრულიად ლეგიტიმურია ობიექტურად შეფასდეს, რამდენად შეესაბამება განხორციელებული ცვლილება საგადასახადო სამართლის ფუნ-დამენტურ პრინციპებს, რამდენად დაბალანსებუ-ლია სახელმწიფოს ფისკალური ინტერესები მცირე მეწარმეობის მხარდაჭერისა და ეკონომიკური თავისუფლების უზრუნველყოფის მიზნებთან.

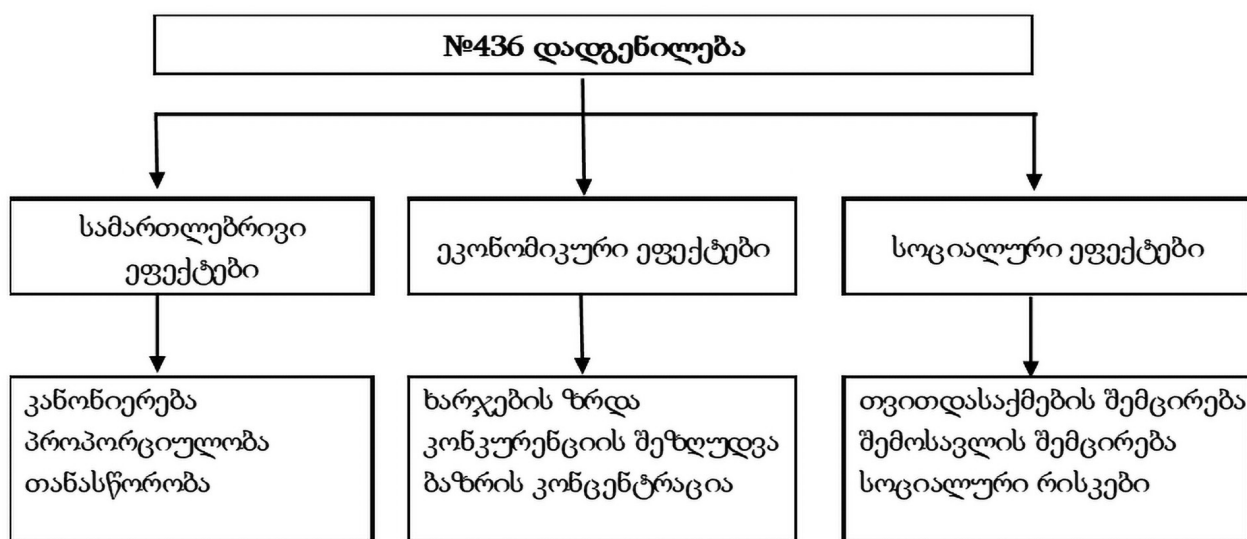
სქემა 1 ასახავს №436 დადგენილებით განხორციელებული ცვლილების გავლენის ძირითად მიმართულებებს და აჩვენებს, რომ რეგულაციის შედეგები არ შემოიფარგლება მხოლოდ საგადა-სახადო ადმინისტრირების სფეროთი, ერთდრო-ულად მოიცავს სამართლებრივ, ეკონომიკურ და

სოციალურ განზომილებებს. სამართლებრივი ეფექტები უკავშირდება საგადასახადო კანონი-ერების, თანასწორობისა და პროპორციულობის პრინციპების დაცვას, ეკონომიკური ეფექტები – მცირე მეწარმეთა ხარჯებს, კონკურენტულ გარე-მოსა და ბაზრის სტრუქტურას, ხოლო სოციალური ეფექტები – თვითდასაქმების, შემოსავლებისა და სოციალური სტაბილურობის პრობლემატიკას. კვლევის ძირითად ამოცანას სწორედ ამ ურთი-ერთდაკავშირებული ეფექტების კომპლექსური შეფასება წარმოადგენს.

2.2. ცვლილების საგადასახადო კანონიერების, თანასწორობისა და პროპორციულობის პრინცი-პების შეფასება

საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთი ფუნდა-მენტური საფუძველია კანონიერების პრინციპი [2; 10], რომლის თანახმადაც გადასახადის დანესება, შეცვლა და გადამხდელის საგადასახადო ვალდე-ბულებების განსაზღვრა კანონს უნდა ემყარებო-დეს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლი ადგენს, რომ პირი ვალდებულია გადაიხადოს მხოლოდ კანონით გათვალისწინებული გადასახა-დები და დაუშვებელია საგადასახადო ვალდებუ-ლების დაკისრება კანონით გაუთვალისწინებელი ფორმით. ეს პრინციპი უზრუნველყოფს სამა-რთლებრივ განსაზღვრულობასა და გადამხდელთა ლეგიტიმური მოლოდინის დაცვას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული მცირე ბიზნესის სპეციალურ საგადასახადო რეჟიმში ეფუძნება გამარტივებული დაბეგვრის პრინციპს.

სქემა 1. №436 დადგენილების გავლენის ძირითადი მიმართულებები



წყარო: შედგენილია ავტორის მიერ.



ამ რეჟიმის არსებობის მიზანია მცირე მენარმეობის წახალისება, თვითდასაქმების მხარდაჭერა და ადმინისტრაციული ბარიერების შემცირება. სწორედ ამიტომაც საჭირო იმის შეფასება, რამდენად დასაშვებია კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის საფუძველზე საგადასახადო კოდექსის ნორმების არსებითი შეზღუდვა.

ფორმალურად, №436 დადგენილებას ახალი გადასახადი არ დაუწესებია და არც გადასახადის განაკვეთი შეცვლილა. თუმცა რეგულაციის პრაქტიკული შედეგი იმაში გამოიხატება, რომ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირთა გარკვეული კატეგორია, ფაქტობრივად, გამოირიცხა სპეციალური რეჟიმის მოქმედების სფეროდან. შესაბამისად, არის ვარაუდი, რომ მოხდა კანონით დადგენილი საგადასახადო შეღავათის შინაარსის არსებითი მოდიფიკაცია კანონქვემდებარე აქტის მეშვეობით. თავის მხრივ, ეს კავშირშია

სამართლებრივი განსაზღვრულობის პრინციპის დარღვევასთან. გადამხდელს უნდა შეეძლოს წინასწარ განსაზღვროს საკუთარი საგადასახადო მდგომარეობა და იმ პირობების სტაბილურობა, რომლებზეც იგი თავისი ეკონომიკური საქმიანობის დაგეგმვისას იყო ორიენტირებული. როდესაც კანონქვემდებარე აქტით სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მოქმედების სფერო იზღუდება, ბუნებრივად ჩნდება დისკუსია გადამხდელთა ლეგიტიმური მოლოდინის დაცვის საკითხზეც.

ცვლილების შეფასებისას, არანაკლებ საყურადღებოა თანასწორობის პრინციპიც. რეგულაციის შედეგად ერთი და იგივე პროფესიული საქმიანობის განმახორციელებელი პირები განსხვავებულ საგადასახადო რეჟიმებში ექცევიან მხოლოდ იმის მიხედვით, თუ ვინ წარმოადგენს მათი მომსახურების მიმღებს. თუ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ელექტრიკოსი ან სანტექნიკოსი მომსახურებას უწევს ფიზიკურ პირს, იგი ინარჩუნებს სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმს, ხოლო ანალოგიური მომსახურების საწარმოსთვის ან მენარმე ფიზიკური პირისთვის განევის შემთხვევაში კარგავს აღნიშნულ უფლებას. ამგვარი დიფერენცირებული მიდგომა ბადაებს კითხვას, რამდენად არსებობს საკმარისად მყარი და ობიექტური საფუძველი მსგავსი საგადასახადო განსხვავების დასაშვებად.

განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია პროპორციულობის პრინციპის შეფასება. სახელმწიფოს მიერ დასახული მიზანი – ფიქტიური თვითდასაქმების შეზღუდვა და საგადასახადო ბაზის დაცვა, უდავოდ ლეგიტიმურია. თუმცა სამართლებრივი სახელმწი-

ფოს პირობებში ლეგიტიმური მიზნის არსებობა თავისთავად არ ამართლებს ნებისმიერი სახის შეზღუდვას. გამოყენებული საშუალება უნდა იყოს მიზნის მიღწევისათვის აუცილებელი, შესაბამისი და იმაზე მეტად არ ზღუდავდეს პირის უფლებებსა და ეკონომიკურ ინტერესებს, ვიდრე ამას კონკრეტული მიზანი მოითხოვს.

სწორედ ამ კუთხით იკვეთება მოქმედი რეგულაციის ყველაზე ცხადი პრობლემა. ცვლილება არ განასხვავებს ფიქტიური თვითდასაქმების შემთხვევებს რეალური დამოუკიდებელი სამენარმეო საქმიანობისგან. შედეგად, შეზღუდვა თანაბრად ვრცელდება როგორც იმ პირებზე, რომლებიც შრომითი ურთიერთობის პირობებში საქმიანობდნენ, ასევე იმ მცირე მენარმეებზე, რომლებიც რეალურად ემსახურებიან სხვადასხვა დამკვეთს და დამოუკიდებელ ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებენ.

პროპორციულობის პრინციპის არსი სწორედ იმაშია, რომ სამართლებრივი შეზღუდვა მიმართული უნდა იყოს პრობლემის წყაროსკენ და არა იმ სუბიექტთა ფართო წრისკენ, რომლებიც აღნიშნული პრობლემის წარმოშობაში არ მონაწილეობენ.

ამგვარ პირობებში, შეიძლება ითქვას, რომ რეგულაციამ პრობლემური შემთხვევების მიზნობრივი იდენტიფიცირების ნაცვლად მთელი ეკონომიკური სექტორის მნიშვნელოვანი ნაწილი მოაქცია შეზღუდვის ქვეშ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სახელმწიფომ პრობლემის გადაჭრისას „ქირურგიული ოპერაციის“ ნაცვლად მთელი კიდეურის „ამპუტაცია“ აირჩია. სწორედ ეს გარემოება წარმოადგენს იმ ძირითად სამართლებრივ არგუმენტს, რომელიც საგადასახადო სამართლის ფუნდამენტურ პრინციპებთან რეგულაციის პროპორციულობასა და მის შესაბამისობაზე ეჭვს აჩენს.

3. ცვლილების ეკონომიკური და სოციალური ეფექტები

3.1. გავლენა თვითდასაქმებულ პირებსა და მცირე მენარმეებზე

№436 დადგენილებით განხორციელებული ცვლილების ეკონომიკური ეფექტების შეფასებისას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს იმ პირთა კატეგორიას, რომელთათვისაც მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი წარმოადგენდა დამოუკიდებელი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ძირითად სამართლებრივ და ფინანსურ საფუძველს.

პრაქტიკაში სამშენებლო სექტორში მოქმედი მცირე მენარმეების უმეტესობა არ გამოირჩევა მაღალი ბრუნვით. მათი წლიური შემოსავალი ხშირ შემთხვევაში 10 000 – 20 000 ლარის ფარგლებშიც კი მერყეობს. ასეთ პირობებში მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი უზრუნველყოფდა საქმიანობის ეკონომიკურ სიცოცხლისუნარიანობას, რადგან დაბალი საგადასახადო ტვირთი მათ საშუალებას აძლევდა შეენარჩუნებინათ კონკურენტუნარიანობა და მიეღოთ საქმიანობის გაგრძელებისთვის საკმარისი ფინანსური რესურსი.

მაგალითად, ოთხკაციანი სარემონტო ბრიგადის შემთხვევაში, რომლის წლიური ბრუნვა დაახლოებით 60 000 ლარს შეადგენს, თითოეულ წევრზე საშუალოდ მოდის 15 000 ლარის ფარგლებში შემოსავალი. ასეთი მოცულობის ეკონომიკური აქტივობის პირობებში საგადასახადო და ადმინისტრაციული ტვირთის ზრდა არსებით გავლენას ახდენს საქმიანობის საბოლოო ეკონომიკურ შედეგზე. შემოსავლიდან გადასახადების, საქმიანობისათვის საჭირო მასალების, ტრანსპორტირების, აღჭურვილობისა და სხვა საოპერაციო ხარჯების გამოკლების შემდეგ დარჩენილი ფინანსური რესურსი ხშირად მინიმალურ დონემდე მცირდება.

ცხრილიდან 1, ჩანს, რომ ერთი და იმავე ეკონომიკური აქტივობის პირობებში საგადასახადო ტვირთი მრავალჯერ იზრდება, რაც განსაკუთრებულ გავლენას ახდენს დაბალბრუნვით მცირე მენარმეებზე.

აღნიშნული გარემოება განსაკუთრებით მწვავედ აისახება იმ მენარმეებზე, რომელთა საქმიანობა მხოლოდ ერთ ან ორ სპეციალიზებულ მომსახურებას მოიცავს და რომელთაც არ გააჩნიათ მასშტაბის ეკონომიის მიღწევის შესაძლებლობა. ასეთ შემთხვევებში გაზრდილი საგადასახადო ტვირთი შეიძლება იქცეს არა მხოლოდ შემოსავლების შემცირების, არამედ საქმიანობის შეწყვეტის ან არაფორმალურ სექტორში გადანაცვლების მიზეზად.

სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის ერთ-ერთი მთავარი დანიშნულება მცირე ეკონომიკური სუბიექტების ბაზარზე შენარჩუნებაა. როდესაც რეგულაცია თანაბრად ვრცელდება, შედარებით მსხვილ კონტრაქტორებსა და დაბალბრუნვით თვითდასაქმებულ პირებზე, იქმნება რისკი, რომ შეზღუდვის ნეგატიური ეფექტი ყველაზე მეტად სწორედ ეკონომიკურად მოწყვლად ჯგუფებზე აისახოს.

საყურადღებოა ისიც, რომ ცვლილების შედეგად მსხვილ კომპანიებთან მცირე მენარმეთა კონკურენტუნარიანობა აშკარად მცირდება. თუ მანამდე ინდივიდუალურ ხელოსნებსა და მცირე ბრიგადებს შეეძლოთ შედარებით დაბალი ხარჯებით მომსახურების შეთავაზება, ახალი პირობების ფონზე მათი საგადასახადო ტვირთი მნიშვნელოვნად იზრდება. ამასთან, სამშენებლო მომსახურების ბაზარზე კონკურენტული უპირატესობა მსხვილი ბიზნესის სასარგებლოდ იწვევებს.

ცხრილი 1. მცირე მენარმის საგადასახადო დატვირთვის შედარება ცვლილებამდე და ცვლილების შემდეგ

მაჩვენებელი	ცვლილებამდე (1%)	ცვლილების შემდეგ (საერთო რეჟიმი)
წლიური შემოსავალი	60 000 ლარი	60 000 ლარი
გადასახადი	600 ლარი	12 000 ლარი
წმინდა დარჩენილი თანხა	59 400 ლარი	48 000 ლარი
საგადასახადო ტვირთი	1%	20%

წყარო: შედგენილია ავტორის მიერ (საანალიზო მოდელირება).

ცხრილი 2. სხვადასხვა ბრუნვის მქონე მცირე მენარმის საგადასახადო ტვირთის ცვლილება

წლიური შემოსავალი	1%-იანი რეჟიმი	საერთო რეჟიმი (20%)
20 000 ლარი	200 ლარი	4 000 ლარი
40 000 ლარი	400 ლარი	8 000 ლარი
60 000 ლარი	600 ლარი	12 000 ლარი
100 000 ლარი	1 000 ლარი	20 000 ლარი

წყარო: შედგენილია ავტორის მიერ (საანალიზო მოდელირება).

ცხრილი 2-დან ჩანს, რომ რეგულაციის გავლენა საგადასახადო ტვირთზე განსაკუთრებით მწვავედ აისახება დაბალბრუნვით მცირე მენარმეებზე. თუ სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის პირობებში 20 000 ლარის წლიური შემოსავლის მქონე პირის საგადასახადო ვალდებულება მხოლოდ 200 ლარს შეადგენდა, მოქმედი რეგულაციის პირობებში იგი 4 000 ლარამდე იზრდება. ანალოგიური ტენდენცია შეინიშნება სხვა შემოსავლების შემთხვევაშიც. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო ტვირთის ზრდა პროცენტული თვალსაზრისით ყველა შემთხვევაში ერთნაირია, მისი სოციალური და ეკონომიკური ეფექტი განსხვავებულია. კერძოდ, 4 000 ლარის დამატებითი საგადასახადო ტვირთი 20 000 ლარის წლიური შემოსავლის მქონე მენარმისთვის გაცილებით მძიმე შედეგს იწვევს, ვიდრე იგივე პროპორციული ზრდა შედარებით მაღალი შემოსავლის მქონე ეკონომიკური სუბიექტისთვის. გამოცდილება მოწმობს, რომ საგადასახადო ტვირთის ზრდის აბსოლუტური მოცულობა ყველაზე მეტად სწორედ იმ კატეგორიის მენარმეებს აწვება, რომელთაც შეზღუდული ფინანსური რესურსები და ბაზარზე ადაპტაციის ნაკლები შესაძლებლობები გააჩნიათ. აღნიშნული გარემოება ადასტურებს, რომ რეგულაციის ეკონომიკური ეფექტი არ არის ერთნაირი ყველა სუბიექტისთვის და შედარებით მძიმე ტვირთად აწვება მცირე ეკონომიკურ ერთეულებს, რომელთა საქმიანობა ხშირად თვითდასაქმებისა და ოჯახის შემოსავლის ძირითად წყაროს წარმოადგენს.

ამდენად, ცხადია, რომ რეგულაციის ეკონომიკური შედეგები მხოლოდ საგადასახადო შემოსავლების შესაძლო ზრდით არ უნდა შეფასდეს. აუცილებლად გასათვალისწინებელია მისი გავლენა მცირე მენარმეობის განვითარებაზე, თვითდასაქმების შესაძლებლობებზე, კონკურენტულ გარემოსა და ეკონომიკური აქტივობის სტრუქტურაზე. სწორედ ამ ფაქტორების ერთობლიობა განსაზღვრავს რეგულაციის რეალურ ეკონომიკურ ეფექტს და მის გრძელვადიან გავლენას ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე.

3.2. გავლენა დასაქმებაზე, კონკურენტულ გარემოსა და არაფორმალური ეკონომიკის რისკებზე

მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მნიშვნელობა სცிலდება ცალკეული მენარმის საგადასახადო მდგომარეობას და პირდაპირ უკავშირდება დასაქმების, კონკურენციისა და ეკონომიკური აქტივობის ფართო საკითხებს.

სწორედ ამიტომ, №436 დადგენილებით განხორციელებული ცვლილების შეფასება მხოლოდ ფისკალური ეფექტის ან ცალკეული გადამხდელის საგადასახადო ტვირთის ცვლილებით არ უნდა შემოიფარგლოს. აუცილებელია მისი გავლენის ანალიზი შრომის ბაზარზე, მცირე მენარმეობის განვითარებასა და ეკონომიკის არაფორმალურ სექტორზე.

საქართველოს შრომის ბაზრის ერთ-ერთ გამოწვევას კვლავ წარმოადგენს ხარისხიანი და სტაბილური სამუშაო ადგილების დეფიციტი [8]. მსგავსი ვითარების პირობებში თვითდასაქმება და მცირე მენარმეობა ხშირად განიხილება როგორც დასაქმების ალტერნატიული ფორმა და სოციალური მდგრადობის მნიშვნელოვანი ფაქტორი [18]. ასეთ პირობებში თვითდასაქმება და მცირე მენარმეობა მრავალი მოქალაქისთვის წარმოადგენს არა მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობის ფორმას, არამედ შემოსავლის მიღებისა და ოჯახის კეთილდღეობის უზრუნველყოფის ძირითად საშუალებას. განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ეს გარემოება რეგიონებში, სადაც ფორმალური დასაქმების შესაძლებლობები შედარებით შეზღუდულია და მცირე მენარმეობა ეკონომიკური აქტივობის ერთადერთი რეალური ალტერნატივაა.

ჩვეულებრივ, მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი უნდა განიხილებოდეს, როგორც დასაქმების ხელშემწყობი მექანიზმი. იგი მოქალაქეებს აძლევს შესაძლებლობას საკუთარი პროფესიული ცოდნისა და შრომის საფუძველზე დამოუკიდებლად შექმნან სამუშაო ადგილი, მიიღონ კანონიერი შემოსავალი და ჩაერთონ ეკონომიკურ საქმიანობაში. შესაბამისად, აღნიშნული რეჟიმის მოქმედების სფეროს ნებისმიერი შეზღუდვა პირდაპირ ან ირიბ გავლენას ახდენს თვითდასაქმების შესაძლებლობებზე.

ცვლილების ერთ-ერთ შესაძლო შედეგს წარმოადგენს მცირე მენარმეთა ნაწილის ეკონომიკური აქტივობის შემცირება ან ბაზრიდან გასვლა. როდესაც საქმიანობის განხორციელების ხარჯი იზრდება, ხოლო მიღებული შემოსავალი შედარებით მცირეა, ეკონომიკური საქმიანობის გაგრძელების მოტივაცია მცირდება. ეს განსაკუთრებით შეეხება იმ პირებს, რომელთა წლიური შემოსავალი შედარებით დაბალია და რომელთაც არ გააჩნიათ დამატებითი ფინანსური რესურსები გაზრდილი საგადასახადო, აგრეთვე ადმინისტრაციული ხარჯების ასანაზღაურებლად.

რეგულაციის კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი

ეკონომიკური ეფექტი შესაძლოა კონკურენტული გარემოს ცვლილებაში გამოვლინდეს. მცირე მენარმეთა კონკურენტუნარიანობის შემცირება, ბუნებრივად აძლიერებს მსხვილი და საშუალო ზომის სამშენებლო კომპანიების პოზიციებს. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული შედეგი, შესაძლოა, არ წარმოადგენდეს რეგულაციის პირდაპირ მიზანს, პრაქტიკაში იგი ქმნის ბაზრის კონცენტრაციის ზრდის რისკს. რაც უფრო ნაკლებია მცირე დამოუკიდებელი მომსახურების მიმწოდებელი, მით უფრო იზრდება ბაზარზე მსხვილი მოთამაშეების გავლენა.

ამასთანავე, განსაკუთრებულ ყურადღებას იმსახურებს არაფორმალური ეკონომიკის ზრდის საფრთხე. საერთაშორისო გამოცდილება აჩვენებს, რომ მცირე ეკონომიკური სუბიექტების საგადასახადო ტვირთის მკვეთრი ზრდა ხშირად იწვევს საქმიანობის ნაწილის არაფორმალურ სექტორში გადანაცვლებას. როდესაც ლეგალური საქმიანობის ღირებულება იზრდება, ჩნდება ეკონომიკური სტიმული, რომ შემოსავლების ნაწილი არ იყოს დეკლარირებული ან საქმიანობა სრულად განხორციელდეს ოფიციალური აღრიცხვის ფარგლებს გარეთ. შედეგად, სახელმწიფო შეიძლება აღმოჩნდეს პარადოქსული სიტუაციის წინაშე, როდესაც ფიქტიური თვითდასაქმების შემცირების მიზნით მიღებული გადანაწევრილება ნაწილობრივ ზრდის არაფორმალური ეკონომიკის მასშტაბებს.

განსაკუთრებით საყურადღებოა ის გარემოება, რომ მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმი წლების განმავლობაში წარმოადგენდა არაფორმალური ეკონომიკური საქმიანობის ლეგალიზაციის ერთ-ერთ ეფექტიან მექანიზმს. დაბალი საგადასახადო განაკვეთი და გამარტივებული ადმინისტრირება მოქალაქეებს აძლევდა სტიმულს ოფიციალურად დაერეგისტრირებინათ საქმიანობა და შემოსავლები. შესაბამისად, აღნიშნული ინსტრუმენტის მოქმედების სფეროს შემცირება, შესაძლოა, გარკვეულ შემთხვევებში საპირისპირო შედეგის მომტანი აღმოჩნდეს. საერთაშორისო კვლევებიც ადასტურებს, რომ მცირე ეკონომიკური სუბიექტებისთვის ხელმისაწვდომი და გამარტივებული საგადასახადო რეჟიმები მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ არაფორმალური ეკონომიკის შემცირებასა და ეკონომიკური საქმიანობის ლეგალიზაციის პროცესში [17; 19].

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით შეიძლება ითქვას, რომ №436 დადგენილების გავლენა მნიშვნელოვნად სცილდება საგადასახადო

ადმინისტრირების სფეროს და უკავშირდება დასაქმების, მცირე მენარმეობის, კონკურენტული გარემოსა და ეკონომიკის ლეგალიზაციის საკითხებს. სწორედ ამიტომ მისი ეფექტიანობის შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს არა მხოლოდ ბიუჯეტში დამატებით მობილიზებული შემოსავლების მოცულობას, არამედ იმ სოციალურ და ეკონომიკურ შედეგებსაც, რომლებიც რეგულაციის პრაქტიკულ მოქმედებას მოჰყვება.

4. პრობლემის ალტერნატიული გადაწყვეტის შესაძლებლობები და რეგულაციის სრულყოფის მიმართულებები

წინამდებარე კვლევამ აჩვენა, რომ საქართველოს მთავრობის №436 დადგენილებით განხორციელებული ცვლილება ემსახურებოდა ლეგიტიმურ მიზანს – ფიქტიური თვითდასაქმების პრაქტიკის შეზღუდვასა და საგადასახადო ბაზის დაცვას. თუმცა, ამავე დროს, გამოვლინდა, რომ არჩეულმა რეგულირების მოდელმა მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინა იმ მცირე მენარმეებსა და თვითდასაქმებულ პირებზე, რომელთა საქმიანობა რეალურ დამოუკიდებელ ეკონომიკურ საქმიანობას წარმოადგენდა. აღნიშნული გარემოება მიუთითებს იმაზე, რომ პრობლემის არსებობის მიუხედავად, მისი გადანაწევრებისათვის გამოყენებული ინსტრუმენტი შესაძლოა არ აღმოჩნდა ყველაზე ოპტიმალური და დაბალანსებული.

რეგულაციის სრულყოფის ერთ-ერთ შესაძლო მიმართულებას წარმოადგენს დაბალბრუნვიანი მცირე მენარმეებისათვის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის ნაწილობრივი შენარჩუნება. პრაქტიკა აჩვენებს, რომ სამშენებლო სექტორში მოქმედი მრავალი თვითდასაქმებული პირისა და მცირე ბრიგადის წლიური ბრუნვა შედარებით დაბალია და ხშირად არ აღემატება 50 000 – 100 000 ლარს. ასეთ პირობებში მათი გათანაბრება შედარებით მსხვილ ეკონომიკურ სუბიექტებთან ვერ უზრუნველყოფს არც საგადასახადო სამართლიანობას და არც ეკონომიკური ეფექტიანობის მიღწევას. შესაბამისად, მიზანშეწონილი შეიძლება იყოს გარკვეული ბრუნვის ზღვრამდე სპეციალური რეჟიმის შენარჩუნება, მაგალითად, 100 000 ლარამდე შემოსავლის შემთხვევაში 1%-იანი ან 3%-იანი დაბეგვრის გამოყენება.

პრობლემის გადაჭრის კიდევ ერთ შესაძლებლობას წარმოადგენს ეტაპობრივი საგადასახადო მოდელის დანერგვა. მოქმედი რეგულაცია პრაქტიკულად მკვეთრ გადასვლას იწვევს სპეციალური



რეჟიმიდან საერთო დაბეგვრის სისტემაზე, რაც განსაკუთრებით მძიმე ტვირთად აწევა დაბალშემოსავლიან მენარმეებს. გაცილებით დაბალანსებული იქნებოდა ისეთი მოდელის გამოყენება, რომელიც ბრუნვის ზრდასთან ერთად ეტაპობრივად გაზრდიდა საგადასახადო ტვირთს და თავიდან აიცილებდა მცირე ეკონომიკური სუბიექტებისთვის საგადასახადო გარემოს მკვეთრ გაუარესებას.

ფიქტიური თვითდასაქმების წინააღმდეგ ბრძოლისთვის განსაკუთრებულ ინტერესს წარმოადგენს ეკონომიკური დამოკიდებულების კრიტერიუმის გამოყენება. რეგულაციის ამოქმედების ერთ-ერთი მთავარი საფუძველი იყო შემთხვევები, როდესაც პირები ფორმალურად მცირე ბიზნესის სტატუსით საქმიანობდნენ, თუმცა რეალურად მხოლოდ ერთ დამკვეთზე იყვნენ დამოკიდებულნი და მათი საქმიანობა არსობრივად შრომით ურთიერთობას უახლოვდებოდა. ასეთ ვითარებაში უფრო მიზნობრივი იქნებოდა შეზღუდვების დაკავშირება არა საქმიანობის სფეროსთან, არამედ ეკონომიკური დამოკიდებულების ხარისხთან. მაგალითად, თუ პირის შემოსავლის ძირითადი ნაწილი ერთი დამკვეთიდან მიიღება, შესაძლებელია სპეციალური შეფასების მექანიზმის გამოყენება, ხოლო მრავალ დამოუკიდებელ დამკვეთთან საქმიანობის შემთხვევაში – სპეციალური რეჟიმის შენარჩუნება.

რეგულაციის ალტერნატიულ მოდელად შეიძლება განიხილებოდეს სამშენებლო სექტორისათვის სპეციალური საგადასახადო ქვერეჟიმის შემუშავებაც. აღნიშნული მიდგომა საშუალებას მისცემდა სახელმწიფოს, ერთი მხრივ, შეემცირებინა ფიქტიური თვითდასაქმების გამოყენებით საგადასახადო ოპტიმიზაციის შესაძლებლობა, ხოლო მეორე მხრივ, შეენარჩუნებინა მცირე მენარმეთა საქმიანობის ეკონომიკური სიცოცხლისუნარიანობა. ასეთი მოდელი შესაძლოა დაეფუძნოს სპეციალურ, თუმცა მოქმედ 1%-იან რეჟიმზე უფრო

მაღალ საგადასახადო განაკვეთს, რაც უზრუნველყოფდა ფისკალური და სოციალური ინტერესების შედარებით დაბალანსებულ თანხვედრას.

ცხრილი 3 ასახავს მოქმედი რეგულაციისა და კვლევის ფარგლებში შემოთავაზებული ალტერნატიული მოდელის შედარებას. წარმოდგენილი მიდგომა ეფუძნება დიფერენცირებული დაბეგვრის პრინციპს, რომლის თანახმადაც საგადასახადო ტვირთი იზრდება ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბის ზრდასთან ერთად. აღნიშნული მოდელი საშუალებას იძლევა დაბალბრუნვიანი მენარმეებისთვის შენარჩუნდეს ეკონომიკურად მისაღები საგადასახადო გარემო, ხოლო შედარებით მსხვილი საქმიანობის შემთხვევაში ეტაპობრივად შემცირდეს სპეციალური რეჟიმის გამოყენების შესაძლებლობა. შედეგად მიიღწევა სახელმწიფოს ფისკალური ინტერესებისა და მცირე მენარმეობის მხარდაჭერის მიზნების უფრო დაბალანსებული თანხვედრა.

წარმოდგენილი ალტერნატიული მოდელის პრაქტიკული ეფექტიანობის შეფასების მიზნით მიზანშეწონილია მისი შედარება მოქმედ რეგულაციასთან ძირითადი ეკონომიკური, სოციალური და სამართლებრივი კრიტერიუმების მიხედვით.

ცხრილი 4-ის მონაცემები აჩვენებს, რომ ალტერნატიული მოდელი უზრუნველყოფს ფიქტიური თვითდასაქმების წინააღმდეგ ბრძოლის მიზნის შენარჩუნებას, თუმცა ამავე დროს მნიშვნელოვნად ამცირებს მცირე მენარმეებზე ნეგატიური ზემოქმედების მასშტაბს. მოქმედი რეგულაციისგან განსხვავებით, ალტერნატიული მიდგომა უკეთ პასუხობს პროპორციულობის პრინციპის მოთხოვნებს, ხელს უწყობს თვითდასაქმებისა და მცირე მენარმეობის მხარდაჭერას, ამცირებს არაფორმალურ ეკონომიკაში გადასვლის სტიმულს და უზრუნველყოფს კონკურენტული გარემოს შენარჩუნების უფრო მაღალ ხარისხს. აღნიშნული

ცხრილი 3. სამშენებლო სექტორში მცირე მენარმეთა დაბეგვრის მოქმედი და ალტერნატიული მოდელების შედარებითი შეფასება

წლიური შემოსავალი	მოქმედი რეგულაცია (№436 დადგენილების შემდეგ)	ალტერნატიული მოდელი
60 000 ლარი	საერთო რეჟიმი (20%)	სპეციალური რეჟიმი (1%)
100 000 ლარი	საერთო რეჟიმი (20%)	სპეციალური რეჟიმი (3%)
200 000 ლარი	საერთო რეჟიმი (20%)	სპეციალური რეჟიმი (5%)
500 000 ლარი და მეტი	საერთო რეჟიმი (20%)	საერთო რეჟიმი (20%)

წყარო: შედგენილია ავტორის მიერ (საანალიზო მოდელირება)

ცხრილი 4. მოქმედი და ალტერნატიული რეგულირების მოდელების ეკონომიკური და სოციალური ეფექტების შედარებითი შეფასება

შეფასების კრიტერიუმი	მოქმედი მოდელი	ალტერნატიული მოდელი
ფიქტიური თვითდასაქმების შეზღუდვა	მაღალი	მაღალი
მცირე მენარმეთა დაცვა	დაბალი	მაღალი
თვითდასაქმების მხარდაჭერა	დაბალი	მაღალი
კონკურენტული გარემოს შენარჩუნება	საშუალო	მაღალი
არაფორმალური ეკონომიკის რისკი	მაღალი	დაბალი
სოციალური ეფექტი	უარყოფითი	დადებითი
პროპორციულობის პრინციპთან შესაბამისობა	შეზღუდული	მაღალი

წყარო: ავტორის შეფასება.

გარემოებები ადასტურებს, რომ ფისკალური და სოციალური ინტერესების დაბალანსება შესაძლებელია ნაკლებად შემზღუდავი და უფრო მიზნობრივი რეგულირების პირობებშიც.

საჭიროა ითქვას, რომ თანამედროვე საგადასახადო პოლიტიკის ერთ-ერთ ძირითად პრინციპს წარმოადგენს მიზნობრივი რეგულირება. ეფექტიანი საგადასახადო მექანიზმი უნდა იყოს ორიენტირებული უშუალოდ პრობლემის წყაროზე და არა მთლიან ეკონომიკურ სექტორზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც რეგულაცია თანაბრად ვრცელდება როგორც პრობლემურ, ისე კეთილსინდისიერ ეკონომიკურ სუბიექტებზე, იზრდება რისკი, რომ მიღებული შედეგი არაპროპორციული აღმოჩნდეს დასახულ მიზანთან.

შესაბამისად, რეგულაციის შემდგომი სრულყოფა მიზანშეწონილია განხორციელდეს ისეთი მოდელის საფუძველზე, რომელიც უზრუნველყოფს ფიქტიური თვითდასაქმების ეფექტიან პრევენციას, მაგრამ ამავე დროს შეინარჩუნებს მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმის სოციალურ და ეკონომიკურ ფუნქციას. აღნიშნული მიდგომა ხელს შეუწყობს როგორც საგადასახადო სისტემის სამართლიანობის განმტკიცებას, ისე თვითდასაქმების, მცირე მენარმეობისა და კონკურენტული ეკონომიკური გარემოს განვითარებას.

დასკვნები და წინადადებები

ამრიგად, გვაქვს საუძველი შეფასებებით მასზე, რომ საქართველოს მთავრობის 2024 წლის 23 დეკემბრის №436 დადგენილებით განხორციელებულმა ცვლილებამ არსებითად შეცვალა მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მოქმედების ფარგლები სამშენებლო სექტორში.

მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი საქართველოში არ წარმოადგენს მხოლოდ საგადასახადო შეღავათს. იგი წლების განმავლობაში ასრულებდა მცირე მენარმეობის განვითარების, თვითდასაქმების წახალისების, არაფორმალური ეკონომიკის ლეგალიზაციისა და სოციალური სტაბილურობის უზრუნველყოფის მნიშვნელოვან ფუნქციას. აღნიშნული მიდგომის მნიშვნელობა ხაზგასმულია როგორც საერთაშორისო შრომის ორგანიზაციის, ისე მსოფლიო ბანკისა და OECD-ის კვლევებშიც, სადაც მცირე მენარმეობის მხარდაჭერა განიხილება ეკონომიკური ჩართულობისა და ინკლუზიური განვითარების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტად [17; 18; 19]. შესაბამისად, მისი მოქმედების სფეროში განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა ცალკეულ კატეგორიებზე, არამედ ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის უფრო ფართო მიმართულებებზეც.

სამართლებრივი ანალიზის შედეგად გამოიკვეთა, რომ რეგულაცია აჩენს მნიშვნელოვან კითხვებს საგადასახადო კანონიერების, სამართლებრივი განსაზღვრულობის, თანასწორობისა და პროპორციულობის პრინციპებთან დაკავშირებით. მიუხედავად იმისა, რომ დადგენილებით ახალი გადასახადი არ დანესებულია, სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის მოქმედების სფეროს არსებითმა შევიწროებამ პრაქტიკაში მნიშვნელოვნად შეცვალა სამშენებლო სექტორში მოქმედი მცირე მენარმეობის საგადასახადო მდგომარეობა. ამასთანავე, რეგულაცია არ განასხვავებს ფიქტიური თვითდასაქმების შემთხვევებს რეალური დამოუკიდებელი სამენარმეო საქმიანობისგან, რის



გამოცემაზე შეზღუდვა თანაბრად გავრცელდა როგორც პრობლემურ, ისე კეთილსინდისიერ ეკონომიკურ სუბიექტებზე.

ეკონომიკური და სოციალური ეფექტების შეფასებამ აჩვენა, რომ ცვლილების ნეგატიური გავლენა განსაკუთრებით საგრძნობია დაბალბრუნვითი თვითდასაქმებული პირებისა და მცირე ბრიგადებისთვის, რომელთა ეკონომიკური საქმიანობა ხშირად ემყარება მხოლოდ პირად შრომასა და პროფესიულ უნარებს. გაზრდილი საგადასახადო და ადმინისტრაციული ტვირთი ამცირებს მათი საქმიანობის ეკონომიკურ სიცოცხლისუნარიანობას, აუარესებს კონკურენტულ პოზიციებს მსხვილ კომპანიებთან მიმართებით და ზრდის არაფორმალურ სექტორში გადანაცვლების რისკს. შედეგად, რეგულაციის ფაქტობრივი გავლენა სცილდება ფისკალურ მიზნებს და უკავშირდება დასაქმების, მცირე მენარმეობისა და კონკურენტული გარემოს განვითარების საკითხებს.

კვლევამ ასევე დაადასტურა, რომ სახელმწიფოს მიერ დეკლარებული მიზნების მიღწევა შესაძლებელი იყო ნაკლებად შემზღუდავი და უფრო მიზნობრივი სამართლებრივი მექანიზმების გამოყენებით. ასეთ მექანიზმებად შეიძლება განხილულ იქნეს დაბალბრუნვითი მენარმეებისათვის სპეციალური რეჟიმის შენარჩუნება, ეტაპობრივი დაბეგვრის მოდელის გამოყენება, ეკონომიკური დამოკიდებულების კრიტერიუმების დანერგვა ან სამშენებლო სექტორისთვის სპეციალური საგადასახადო ქვერეჟიმის შექმნა. აღნიშნული მიდგომები სახელმწიფოს მისცემდა შესაძლებლობას, ეფექტიანად შეეზღუდა ფიქტიური თვითდასაქმება ისე, რომ არ დაზარალებულიყვნენ რეალური მცირე მენარმეები.

კვლევის ერთ-ერთი მთავარი მიგნება მდგომარეობს იმაში, რომ ფიქტიური თვითდასაქმების პრობლემა ნამდვილად არსებობდა და საჭიროებდა სამართლებრივ რეაგირებას, თუმცა არჩეული რეგულირების მოდელი აღმოჩნდა არაპროპორცი-

ულად ფართო. შედეგად, შეზღუდვის მოქმედება გასცდა პრობლემური შემთხვევების ფარგლებს და შეეხო იმ პირებსაც, რომელთა საქმიანობა რეალურ დამოუკიდებელ სამენარმეო საქმიანობას წარმოადგენდა. ამდენად, შეიძლება ითქვას, რომ განხილული ცვლილება უფრო მეტად წარმოადგენს საგადასახადო პოლიტიკის გამკაცრების მაგალითს, ვიდრე მიზნობრივი რეგულირების წარმატებულ მოდელს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ მცირე ბიზნესის სპეციალური საგადასახადო რეჟიმის შემდგომი სრულყოფა უნდა ეფუძნებოდეს პროპორციულობის, ეკონომიკური მიზანშეწონილობისა და სოციალური პასუხისმგებლობის პრინციპებს. მხოლოდ ამ შემთხვევაში იქნება შესაძლებელი სახელმწიფოს ფისკალური ინტერესებისა და მცირე მენარმეობის განვითარების ინტერესების დაბალანსება, რაც თანამედროვე საგადასახადო პოლიტიკის ერთ-ერთ უმთავრეს ამოცანას წარმოადგენს.

კვლევის შედეგების გამოყენება შეიძლება, როგორც საგადასახადო პოლიტიკის შემდგომი სრულყოფის, ისე მცირე მენარმეობის მხარდაჭერის მიმართულებით გადანყვეტილებების მიღების პროცესში.

კვლევის საერთო შეფასებით, სახელმწიფომ რეალური პრობლემის გადაჭრის პროცესში აირჩია ისეთი რეგულირების მოდელი, რომელმაც პრობლემური პრაქტიკის აღმოფხვრასთან ერთად არსებითად შეზღუდა კეთილსინდისიერი მცირე მენარმეების ინტერესებიც. ამ თვალსაზრისით შეიძლება ითქვას, რომ ფიქტიური თვითდასაქმების წინააღმდეგ ბრძოლისას სახელმწიფომ „ქირურგიული ოპერაციის“ ნაცვლად „ამპუტაცია“ აირჩია, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს საგადასახადო რეგულირების პროცესში პროპორციულობისა და მიზნობრივი მიდგომების განსაკუთრებულ მნიშვნელობას.